

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Přechodné účty aktiv a pasiv
Temporary Accounts of Assets and Liabilities

Student:

Jana Besedová

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2009

Obsah:

1	Úvod.....	3
2	Obecná charakteristika a rozdělení přechodných účtů aktiv a pasiv	5
2.1	Právní úprava účetnictví	5
2.1.1	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví	5
2.1.2	České účetní standardy.....	7
2.1.3	Vyhláška č. 500/2002 Sb., o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví	8
2.1.4	Ostatní právní předpisy	8
2.2	Základní povinnosti pro vedení účetnictví	9
2.2.1	Zásada účetní jednotky	9
2.2.2	Zásada neomezeného trvání účetní jednotky	9
2.2.3	Zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech	9
2.2.4	Zásada objektivit účetních informací.....	10
2.2.5	Zásada účtování operací v kupní síle peněžní jednotky	10
2.2.6	Zásada konzistentnosti, srovnatelnosti mezi účetními obdobími.....	10
2.3	Přechodné účty aktiv a pasiv	11
2.3.1	Časové rozlišení.....	11
2.4	Dohadné položky	19
2.5	Inventarizace.....	22
3	Přechodné účty aktiv a pasiv ve vnitropodnikových směrnících	25
4	Aplikace přechodných účtů aktiv a pasiv v praxi	28
5	Závěr	42

1 Úvod

Bakalářská práce je zaměřena na problematiku časového rozlišení nákladů a výnosů v podnikatelské činnosti, která se týká širokého okruhu účetních jednotek a ovlivňuje posuzování ekonomické situace podnikatelských subjektů.

Základem pro sledování hospodaření podnikatelských subjektů je jejich povinnost vést účetnictví v rozsahu a způsobem stanoveným Zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., v aktuálním znění zákonů č. 261/2007 Sb., č. 296/2007 Sb. a č. 348/2007 Sb. pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, Českými účetními standardy a Vyhláškou č. 500/2002 Sb., která obsahuje závaznou směrnou účtovou osnovu na úrovni účtových skupin.

Účetnictví slouží k zachycení hospodářských jevů a jejich uspořádání z časového a věcného hlediska. Předmětem účetnictví je proto sledování stavu a pohybu majetku a závazků a zjišťování výsledku hospodaření. Tento systém sledování hospodářské skutečnosti slouží především k vyhodnocování efektivity hospodářské činnosti účetní jednotky, zjišťování výsledků hospodaření její činnosti nejen jako celku, ale především dle jednotlivých vnitřních organizačních celků a v jejich rámci dle jednotlivých oblastí činností. Zachycení stavu a pohybu majetku slouží ke kontrole kompletnosti majetku, případně sledování splatnosti pohledávek a tím přispívá nejen ke sledování jeho pohybu, ale i k jeho ochraně. Pomocí účetnictví se sledují rovněž stav závazků a jiných pasiv, jejich pohyb včetně splatnosti.

Účetnictví podává informace o ekonomické situaci účetní jednotky osobám mimo účetní jednotku pomocí účetní závěrky, která je srovnatelná se závěrkami jiných subjektů a konkrétní situace neznalá, ale odborně schopná osoba, může tímto způsobem posoudit její hospodaření. Účetnictví má státem upravenou formu a obsah. Pro zajištění objektivity těchto informací musí být tato účetní závěrka podrobována nezávislé kontrole, auditu.

Účetnictví slouží rovněž k poskytnutí podkladů pro sestavení daňového přiznání.

Cílem bakalářské práce je obecná charakteristika přechodných účtů aktiv a pasiv, definování základní legislativy pro jejich účtování, vysvětlení podstaty a základních postupů účtování časového rozlišení na konkrétních příkladech se zaměřením na všechny druhy časového rozlišení.

Dalším cílem je vyzdvižení významu vnitropodnikových směrnic, které mají značný význam pro zajištění jednotného postupu při sledování skutečností nastalých v různých vnitropodnikových útvarech.

V neposlední řadě je cílem posouzení významu přechodných účtů aktiv a pasiv v souvislosti s výší daňového zatížení.

Vlastní názory, návrhy a připomínky jsou v bakalářské práci psány kurzívou.

2 Obecná charakteristika a rozdělení přechodných účtů aktiv a pasiv

2.1 Právní úprava účetnictví

Základním právním předpisem, kterým se řídí účetní jednotky je Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „Zákon o účetnictví“), ve znění pozdějších novel, z nichž poslední nabyla platnost 1. ledna 2004. Zákon o účetnictví je nejvyšší právní normou a platí pro všechny účetní jednotky. Další závaznou normou je Vyhláška č. 500/2002 Sb., o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „Vyhláška“). České účetní standardy pro podnikatele vydalo Ministerstvo financí České republiky s účinností od 1. 1. 2004 pro účetní jednotky účtující podle vyhlášky. České účetní standardy navazují na Zákon o účetnictví a Vyhlášku a upravují metody a účetní postupy ve všech vybraných oblastech. České účetní standardy nejsou právním předpisem. Jejich cílem je dosažení souladu při používání účetních metod a postupů.

2.1.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon o účetnictví stanoví v souladu s právem Evropské unie rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost. Osoby, na které se vztahuje, jsou označovány za účetní jednotky.

Za účetní jednotky jsou považovány:

- a) všechny právnické osoby;
- b) fyzické osoby, které jsou zapsány jako podnikatelé v obchodním rejstříku;
- c) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně zdanitelných plnění osvobozených od této daně, přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 mil. Kč, a to od prvního dne kalendářního roku;

- d) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí;
- e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity, pokud alespoň jeden z účastníků toho sdružení je účetní jednotkou;
- f) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vést účetnictví ukládá zvláštní právní předpis.

Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"). Není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami, přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.

Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není-li dále stanoveno jinak. Účetní období se shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců. Účetní období při vzniku účetní jednotky v období tří měsíců před koncem kalendářního roku nebo při zániku účetní jednotky v období tří měsíců po skončení kalendářního roku nebo hospodářského roku může být o příslušnou dobu delší než uvedených dvanáct měsíců.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Zákon o účetnictví dále stanoví rozsah vedení účetnictví, specifikuje účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, účetní závěrku. Zákon o účetnictví se zabývá oceňováním majetku, inventarizací a uschováváním účetních písemností.

2.1.2 České účetní standardy

Cílem standardů je soulad při používání účetních metod účetními jednotkami. Tvorbu a vydávání standardů zajišťuje Ministerstvo financí České republiky. Obsahem standardů je popis účetních metod nebo postupy účtování. Obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů a nesmí být obcházen jejich účel. Použití standardů účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle zákona o účetnictví. Ministerstvo financí vede registr vydaných standardů.

České účetní standardy byly zveřejněny ve Finančním zpravodaji č. 11-12/2003 a na internetových stránkách Ministerstva financí České republiky. Jsou určeny pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky. Celkem 22 platných standardů upravuje postupy v oblastech jako jsou například:

001 Účty a zásady účtování na účtech

002 Otevírání a uzavírání účetních knih

003 Odložená daň

004 Rezervy

005 Opravné položky

006 Kurzové rozdíly

007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob

015 Zásoby

017 Zúčtovací vztahy

019 Náklady a výnosy

023 Přehled o peněžních tocích.

2.1.3 Vyhláška č. 500/2002 Sb., o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Vyhláška o účetnictví, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, rozpracovává některá ustanovení zákona o účetnictví do podrobnější úpravy.

Stanoví se zde zejména:

- Účetní závěrka – rozsah účetní závěrky, obsahové vymezení některých položek rozvahy, obsahové vymezení některých položek výkazu zisku a ztráty a přílohy;
- Směrná účtová osnova na úrovni skupin účtů;
- Účetní metody a jejich použití, např. metody oceňování majetku, odpisování kursových rozdílů, odložené daně, vzájemného zúčtování položek;
- Konsolidovaná účetní závěrka.

Další samostatné vyhlášky byly vydány pro účetní jednotky banky, pojišťovny, neziskové organizace a další.

2.1.4 Ostatní právní předpisy

Česká republika patří mezi státy, ve kterých je účetnictví úzce spjato s daňovými předpisy. S účetnictvím proto souvisí také Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., v platném znění, který doplňuje pokyn č. D-300 vydaný Ministerstvem financí. Dále Zákon o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb., v platném znění a Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů č. 593/1992 Sb., v platném znění.

Mnoho oblastí účetnictví upravuje i Obchodní zákoník, který stanoví, že podnikatelé musí vést účetnictví, popisuje vznik a zánik jednotlivých druhů obchodních společností, určuje způsob zvyšování a snižování základního kapitálu a rozdělování hospodářského výsledku.

Účetnictví je ovlivněno mnoha dalšími zákony určujícími postupy v oblasti zaměstnanosti, spotřebních daní, majetkových daní nebo daně z přidané hodnoty.

2.2 Základní povinnosti pro vedení účetnictví

Obecně uznávané účetní zásady představují soubor určitých pravidel, základních principů, které jsou dodržovány všemi účetními jednotkami při vedení účetnictví a sestavování výkazů. Tyto zásady vycházejí z tradice účetnictví, které nemusí být formulovány, ani zakotveny v žádném zákoně.

2.2.1 Zásada účetní jednotky

Zásada účetní jednotky spočívá ve vymezení ekonomického celku, za který je účetnictví vedeno, k němuž se vztahují účetní operace a sestavené účetní výkazy. Při možnosti zakládání dceřiných společností, poboček a oddělených provozoven je nutné sledovat podle právního statutu ekonomického celku, zda je samostatnou účetní jednotkou či není. Pojem „účetní jednotka“ vymezuje zákon o účetnictví (viz výše). Ve většině případů je pojem právní i účetní jednotky shodný, existují ale i případy, kdy jsou sestavovány účetní výkazy za několik samostatných právnických osob, které jsou vzájemně spojeny majetkovou účastí. Takové výkazy jsou označovány jako konsolidované.

2.2.2 Zásada neomezeného trvání účetní jednotky

V účetnictví se zásada neomezeného trvání účetní jednotky uplatňuje při běžném fungování podniku hlavně v oceňování aktiv. Většinou se pro oceňování zejména dlouhodobých aktiv používají historické náklady, tj. původní pořizovací ceny. Např. hmotný majetek je oceňován v rozvaze po celou dobu životnosti pořizovací cenou s odděleným vykázáním oprávek, předpoklad neomezené existence podniku počítá s postupným odepsáním pořizovací ceny formou odpisů do nákladů.

2.2.3 Zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech

Celkový výsledek hospodaření účetní jednotky je možné zjistit až po likvidaci podniku, po přeměně všech jeho aktiv na peníze. Doba trvání účetní jednotky se proto rozděluje na pravidelné intervaly, v nichž se provádí zjištění výsledku hospodaření a finanční situace. Toto pravidelné zjišťování je nezbytné pro hodnocení efektivnosti podniku a pro řízení jeho další činnosti.

2.2.4 Zásada objektivitý účetních informací

Všechny hospodářské operace, které mají vstoupit do účetnictví, musí být objektivně zjištěny. Za objektivně zjištěnou se považuje uskutečněná operace doložená dokladem, stavy aktiv ověřené výsledky inventury. Dále jsou v zákoně o účetnictví předepsány náležitosti dokladů ověřujících účetní operace, lhůty aktivace dokladů, možnosti oceňování aktiv. Všechna tato ustanovení podporují objektivnost účetnictví.

2.2.5 Zásada účtování operací v kupní síle peněžní jednotky

Účetní operace se účtují v ocenění částkami, které jsou doloženy doklady o provedené transakci. V případě poklesu kupní síly peněžní jednotky se mohou lišit částky za stejné operace provedené v různém časovém období. Platí zásada, že jsou účtovány vždy částky skutečně realizované, nelze dělat žádné přepočty k zohlednění inflace nebo přeceňování majetku z tohoto titulu. Tato zásada poměrně úzce souvisí se zásadou opatrnosti. Na zásadu účtování operací v kupní síle peněžní jednotky v době uskutečnění operace pak navazuje stanovení okamžiku realizace. V zásadě se za vznik pohledávky považuje moment vyskladnění výkonů nebo poskytnutí služby. Fakturací tedy vzniká pohledávka, která se daňově promítá do výnosů.

2.2.6 Zásada konzistentnosti, srovnatelnosti mezi účetními obdobími

Při srovnávání účetních výkazů je nutné vycházet z předpokladu, že použité metody účtování určitých operací, oceňování a odpisování aktiv, i náplň jednotlivých položek výkazů jsou v jednotlivých letech stejné – konzistentní. Tato zásada zaručuje srovnatelnost z hlediska času.

Účetní jednotky jsou tedy povinny v souladu s ustanovením zákona o účetnictví účtovat o nákladech a výnosech v okamžiku jejich vzniku bez ohledu na okamžik jejich zaplacení a o příjmech a výdajích až v okamžiku jejich skutečného zaplacení. Z ustanovení zákona o účetnictví rovněž vyplývá povinnost důsledně zachytit v běžném účetním období pouze ty skutečnosti, které se jej týkají.

Pro stanovení hospodářského výsledku a následně daňové povinnosti je správné přiřazení daňově uznatelných nákladů a zdanitelných výnosů do příslušného zdaňovacího období neopomenutelné. Pokud ve dvou po sobě následujících obdobích dojde ke snížení sazby daně z příjmu, může chybným postupem, tj. uplatněním nákladů v předcházejícím

zdaňovacím období nebo výnosů v dalším období, dojít nejen ke zkreslení hospodářského výsledku, v případě vysokých částek k významným doměrkům a také k výraznému zhoršení cash-flow.

Význam přechodných účtů spočívá tedy nejenom v dodržení aktuálního principu, jak stanoví zákon, ale správné zaúčtování se, nyní v době snižování daňových sazeb, odrazí i v daňových úsporách a zlepšení cash-flow.

2.3 Přechodné účty aktiv a pasiv

2.3.1 Časové rozlišení

Účtování účetních případů pomocí účtů časového rozlišení vyplývá z věty druhé § 3 odst.1 Zákona o účetnictví. Zde je kromě povinnosti účtovat o skutečnostech do určitého účetního období stanoveno, že o veškerých nákladech a výnosech účetní jednotky účtují bez ohledu na okamžik zaplacení nebo přijetí peněžních prostředků.

Podmínky pro časové rozlišení:

- Účel (věcné vymezení) – čeho se daná částka týká.
- Čas – příslušné účetní období, kterého se časové rozlišení týká.
- Částka – přesná výše nákladu či výnosu, která je, má být získána nebo která má být vynaložena.

Pokud jedna z těchto podmínek není splněna, účetní jednotky nemohou použít účty časového rozlišení, ale je nutno použít jiný účet, jako například příslušný účet dohadných položek, popřípadě rezerv.

Časově se nerozlišuje, pokud se jedná o nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření nebo jde-li o pravidelně se opakující výdaje, popř. příjmy za předpokladu, že se výrazněji neovlivní věcná a časová souvislost nákladů a výnosů.

Účty časového rozlišení podléhají inventuře a při inventarizaci se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. Postup při časovém rozlišení účetní jednotka upraví ve vnitropodnikové směrnici a nesmí jej každoročně měnit. Ke změně může dojít jen zcela výjimečně a to tehdy, jestliže změna povede ke zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetnictví.

V účtové skupině 38 Přejídné účty aktiv a pasiv se účtuje o přejídných účtech aktiv a pasiv. Na příslušných účtech se časově rozlišují náklady a výnosy v souvislosti s konkrétním titulem v určité známé výši, jakož i v dohadné výši v souvislosti s konkrétním titulem, a sice mezi dvěma nebo více za sebou jdoucími účetními obdobími. Časově rozlišovat nelze pokuty, penále, manka a škody.

Náklady příštích období

Na účtu „381 Náklady příštích období“ se účtují výdaje běžného účetního období, jež se týkají nákladů v příštích obdobích, a sice konkrétních jednotlivých účtů v účtové třídě 5, například náklady na zařazení většího rozsahu drobného nehmotného nebo hmotného majetku do používání, nájemné placené předem, předplatné. Zúčtování nákladů příštích období na příslušný účet nákladů se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisejí.

Zejména se zde účtuje nájemné placené předem, předplatné, náklady na zařazení většího rozsahu drobného nehmotného nebo hmotného majetku do používání apod. Zúčtování nákladů příštích období na příslušný nákladový účet se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisejí.

Nájemné hrazené dopředu u nájemce

Přijatá faktura za službu hrazenou předem na delší časové období přesahující alespoň jedno účetní období se vyúčtuje ve prospěch příslušného účtu závazků a na vrub účtu 381. Výdaj byl tedy uskutečněn v dřívějším účetním období, než do kterého patří příslušný náklad, ten zatíží účetní období, do kterého z časového hlediska patří, účtováním ve prospěch účtu 381 a na vrub nákladů 518.

Příklad 1

Účetní jednotka sjednala nájemní smlouvu od ledna 2009 do prosince 2010. Celková výše sjednaného nájemného činí 20 000,- Kč, při rovnoměrném rozpočítání nájmu činí nájemné 10 000,- Kč na jednotlivé 2 roky sjednaného smluvního vztahu.

Účetní období	Operace	Účetní operace	Částka	MD	D
2009	1	Úhrada nájemného v roce 2009 spadajícího do běžného období	10 000	518	221
2009	2	Úhrada nájemného v roce 2009 spadajícího do následujícího období	10 000	381	221
2010	3	Zahrnutí nájemného do nákladů v následujícím roce	10 000	518	381

221 - Bankovní účty		518 - Ostatní služby		381 - Náklady příštích období	
	1. 20 000	1a. 10 000		1b. 10 000	2. 10 000
		2. 10 000			

Komplexní náklady příštích období

Na účtu „382 Komplexní náklady příštích období“ se účtují náklady a výdaje příštích období, jež se sledují ve vztahu k danému účelu. Sledují se zde výdaje na přípravu a záběh výkonů, náklady na výzkum a vývoj, pokud se časově rozlišují, na dlouhodobou propagaci a na předzásobení (na skladování). Zúčtování se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisejí, nejpozději však do 4 let od jejich zachycení na účtu 382.

Vynaložené náklady spojené s přípravou a záběhem výroby

Přijatá faktura za službu hrazenou předem na delší časové období přesahující jedno účetní období nebo provedené vlastní výkony, kde se ekonomický dopad projeví až v budoucnu. Náklady za vlastní výkony a pořízené služby se v období, kdy náklady vznikají, vyúčtují na účet 555 Změna stavu komplexních nákladů. Během dalších období, kdy se

náklady vyúčtují, zatíží účetní období, do kterého z časového hlediska patří, účtováním ve prospěch účtu 382 a na vrub změny stavu komplexních nákladů 555.

Příklad 2

Účetní jednotka zavádí nový výrobní program, s kterým jsou spojeny náklady na materiál, mzdové náklady a další služby. Celková vynaložená částka ve výši 120 000,- Kč bude rozpouštěna pravidelně 4 roky po 30 000,- Kč.

Účetní období	Operace	Účetní operace	Částka	MD	D
2009	1	Spotřeba materiálu	30 000	501	112
2009	2	Mzdové náklady	40 000	521	331
2009	3	Služby spojené s přípravou výroby	50 000	518	321
2009	4	Zachycení nákladů na účet KNPO	120 000	382	555
2009	5	Rozpouštění nákladů 1. rok	30 000	555	382
2010	6	Rozpouštění nákladů 2. rok	30 000	555	382
2011	7	Rozpouštění nákladů 3. rok	30 000	555	382
2012	8	Rozpouštění nákladů 4. rok	30 000	555	382

501 – Spotřeba materiálu		518 - Ostatní služby		521 – Mzdové náklady	
1.	30 000	3.	50 000	2.	40 000
555 – Komplexní náklady příštích období		382 – Komplexní náklady příštích období			
5.	30 000	4.	120 000	5.	30 000
6.	30 000			6.	30 000
7.	30 000			7.	30 000
8.	30 000			8.	30 000

Výdaje příštích období

Prostřednictvím účtové skupiny 38 - Přejícné účty aktiv a pasiv vykazaného v položce „383 Výdaje příštích období“ se vyúčtují náklady, jež s běžným účetním obdobím souvisejí, avšak výdaj na ně nebyl dosud uskutečněn. Lze vyúčtovat pouze částky, u nichž je známo, že se v budoucích obdobích vynaloží na příslušný účel a v určité výši. Účtuje se zde například nájemné placené pozadu, prémie a odměny placené po uplynutí roku.

Nájemné placené pozadu

Na základě smluvního vztahu je v běžném roce zúčtováno nájemné, které bude splatné až v následujícím účetním období. Nájemné je nákladem běžného období a výdajem následujícího období.

Příklad 3

Na základě smlouvy o nájmu nebytových prostor je v běžném účetním období zahrnuto do nákladů nájemné ve výši 50 000,- Kč, které je uhrazeno v následujícím účetním období.

Účetní období	Operace	Účetní operace	Částka	MD	D
2009	1	Smluvní nájemné za běžný rok splatné v následujícím účetním období	50 000	518	383
2010	2	Vyúčtování nájemného v následujícím účetním období	50 000	383	321
2010	3	Úhrada nájemného vyúčtovaného v následujícím účetním období	50 000	321	221

221 - Bankovní účty		518 - Ostatní služby		383 – Výdaje příštích období	
	3. 50 000	1. 50 000		2. 50 000	1. 50 000
321 - Dodavatelé					
3. 50 000	2. 50 000				

Výnosy příštích období

Na účtu „384 Výnosy příštích období“ se účtují příjmy v běžném účetním období, které věcně patří do výnosů v příštích obdobích, například nájemné přijaté předem, částky přijatých paušálů předem na zajištění servisních služeb, přijaté předplatné. Zúčtování výnosů příštích období se provede v období, s kterým věcně souvisejí.

Výnosy příštích období jsou obdobou nákladů příštích období, ale z pohledu dodavatele. Základem tohoto časového rozlišení jsou vždy smlouvy, kde lze režim placení a dobu, za kterou je placeno sjednat smluvními stranami požadovaným způsobem.

Nájemné přijaté předem

Na základě smluvního vztahu je v běžném roce uhrazeno nájemné, které z časového hlediska náleží do budoucích období. Nájemné je výdajem běžného období a nákladem následujících období.

Na základě smlouvy o nájmu nebytových prostor je v běžném účetním období přijato nájemné na 3 roky dopředu. Z celkové částky 120 000,- Kč připadá na každé jednotlivé účetní období 40 000,- Kč.

Účetní	Operace	Účetní operace	Částka	MD	D
2009	1	Předpis nájemného na 3 roky dopředu	120 000	311	384
2009	2	Přijaté nájemné	120 000	221	311
2009	3	Vyúčtování nájemného v běžném období do výnosů	40 000	384	602
2010	4	Vyúčtování nájemného v dalším období do výnosů	40 000	384	602
2011	5	Vyúčtování nájemného v dalším období do výnosů	40 000	384	602

221 - Bankovní účty		602 – Tržby za služby		384 - Výnosy př. období	
2. 120 000			3. 40 000	3. 40 000	1. 120 000
			4. 40 000	4. 40 000	
			5. 40 000	5. 40 000	

311 – Odběratelé	
1. 120 000	2. 120 000

Příjmy příštích období

Na účtu „385 Příjmy příštích období“ se účtují částky účetní jednotkou nepřijaté (neinkasované), které časově a věcně souvisejí s výnosy běžného účetního období a nejsou zúčtovány přímo na účtech pohledávek vůči právnickým a fyzickým osobám. Jsou to zejména výnosové provize, provedené a odebrané dosud nevyúčtované práce a služby. Účtuje se souvztažnými zápisy ve prospěch příslušných účtů účtové třídy 6.

Úroky placené pozadu u věřitele

Na základě smluvního vztahu jsou vyúčtovány do výnosů a na účet příjmů příštích období úroky, které budou věřiteli fakturovány až v následujícím období.

Příklad 5

Na základě smluvního vztahu mezi dlužníkem a věřitelem je vyúčtována do výnosů a časově rozlišena v běžném roce částka 100 000,- Kč. Vyúčtování s věřitelem proběhne v následujícím účetním období.

Účetní	Operace	Účetní operace	Částka	MD	D
2009	1	Časové rozlišení úroků vztahujících se k běžnému účetnímu období	100 000	385	662
2010	2	Úhrada dlužných úroků v souladu se smlouvou za uplynulé období	100 000	221	311
2010	3	Vyúčtování úroků v následujícím účetním období	100 000	311	385

```

graph TD
    A["221 - Bankovní účty  
2. 100 000"] --> B["662 - Úroky  
1. 100 000"]
    B --> C["385 – Příjmy příštích období  
1. 100 000"]
    D["311 - Odběratelé  
3. 100 000"] --> E["2. 100 000"]
  
```

The diagram illustrates the flow of funds between different accounts. It consists of four T-accounts arranged in a grid. The top-left T-account is labeled '221 - Bankovní účty' with a debit of 2. 100 000. The top-middle T-account is labeled '662 - Úroky' with a credit of 1. 100 000. The top-right T-account is labeled '385 – Příjmy příštích období' with a debit of 1. 100 000 and a credit of 3. 100 000. The bottom-left T-account is labeled '311 - Odběratelé' with a debit of 3. 100 000 and a credit of 2. 100 000. Arrows indicate the flow of funds: from the bank account to the interest account, from the interest account to the future income account, and from the receivables account to the future income account.

Tabulka č. 1

Souhrnný přehled příkladů časového rozlišení

	Současné období	Budoucí období	Příklad
Náklady příštích období	Výdaj	Náklad	Nájemné placené předem
Výdaje příštích období	Náklad	Výdaj	Nájemné placené pozadu
Výnosy příštích období	Příjem	Výnos	Nájemné přijaté předem
Příjmy příštích období	Výnos	Příjem	Nájemné přijaté pozadu

2.4 Dohadné položky

Hospodářsky patří do nákladů nebo výnosů minulého účetního období a vztahují se k pohledávkám či závazkům. Při stanovení hodnotové výše dohadných položek se vychází z dostupných skutečností, zejména ze smluv, obvyklých cen, předešlých dodávek apod. Obvykle je u nich znám účel, ale není známá částka, popř. období.

Dohadné účty aktivní

Na účtu „388 Dohadné účty aktivní“ se účtují dohadné položky aktivní. Jde například o pohledávku za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí v případech, kdy nebyla ještě poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna nepotvrdila ke konci rozvahového dne konečnou výši náhrady. Patří sem i výnosové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za běžné účetní období, respektive toto bankovní vyúčtování bylo chybné, jakož i odhad poplatků z licencí nebo jiných majetkových práv, pokud není ještě známa výše poplatků. Výše uvedené případy se vyúčtují se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 64 – Jiné provozní výnosy nebo 66 – Finanční výnosy.

Na účet Dohadné účty aktivní účtujeme ke dni uzavírání účetních knih daného účetního období dohadné položky aktivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklé pohledávky, tedy částky pohledávek stanovené podle smluv, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady a není tedy přesně známa jejich výše.

Odhad částky pro dohad musí být objektivně podložený a konečná výše příjmu může být vyšší nebo nižší. Příkladem dohadného účtu aktivního mohou být pohledávky za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí v případech, kdy nebyla ke konci rozvahového dne poskytnuta náhrada pojistné události, ani potvrzena konečná výše této náhrady.

Pojistné plnění za odcizené vozidlo

Příklad 6

Na konci účetního období bylo odhadnuto pojistné plnění ve výši 100 000,- Kč. V následujícím období byl odhad snížen podle skutečné výše plnění o 10 000,- Kč.

Účetní	Operace	Účetní operace	Částka	MD	D
2009	1	Odhad pojistného plnění na konci běžného roku	100 000	388	648
2010	2	Vznik pohledávky ve výši náhrady uznané pojišťovnou	90 000	378	388
2010	3	Zúčtování rozdílu mezi vyšším odhadem a nižší skutečností	10 000	648	388
2010	4	Příjem pojistného plnění na BÚ	90 000	221	378

221 - Bankovní účty		648 – Ostatní provozní výnosy		388 – Dohadné položky aktivní	
4. 90 000		3. 10 000	1. 100 000	1. 100 000	2. 90 000
					3. 10 000
378 – Jiné pohledávky					
2. 90 000	4. 90 000				

Dohadné účty pasivní

Na účtu „389 Dohadné účty pasivní“ se účtují dohadné položky pasivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh, například nevyfakturované dodávky. Účtují se sem i nákladové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za dané účetní období, respektive toto bankovní vyúčtování je chybné, a závazek k úhradě z odpovědnosti za způsobenou škodu v případech, kdy není možno ke konci rozvahového dne stanovit konečnou výši závazku, a to se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtových skupin 56 - Finanční náklady a příslušného účtu účtové skupiny 54 – Jiné provozní náklady, popřípadě na vrub příslušného účtu majetku, respektive nákladů v případě nevyfakturovaných dodávek. Účtuje se zde i náhrada za nevybranou dovolenou, pokud bude proplacena v příštím roce i poměrná část silniční daně při účtování v hospodářském roce.

Na účtu Dohadné účty pasivní jsou zachyceny ke dni uzavírání účetních knih dohadné položky pasivní, které nelze zúčtovat jako obvyklý dluh. Jde o částky závazků stanovené podle smluv, u kterých nejsou doloženy veškeré potřebné doklady, a tedy není známa jejich přesná výše.

Typickým příkladem dohadných účtů pasivních mohou být nevyfakturované dodávky, nákladové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za dané účetní období.

Nevyfakturované služby na konci běžného účetního období

Příklad 7

Na konci účetního období nebyly vyfakturovány služby, které byly provedeny v běžném období a byla za ně uhrazena záloha ve výši 10 000,- Kč. Odhad 50 000,- Kč musel být v následujícím roce po obdržení faktury za služby, zvýšen o 20 000,- Kč a následně byl uhrazen doplatek za provedené služby ve výši 60 000,- Kč.

Účetní	Operace	Účetní operace	Částka	MD	D
2009	1	Odhad nevyfakturovaných služeb v běžném roce	50 000	518	389
2010	2	Přijatá faktura v následujícím účetním období	70 000	389	321
2010	3	Zúčtování rozdílu mezi nižším odhadem a vyšší skutečností	20 000	518	389
2010	4	Úhrada služeb v následujícím období	70 000	321	221

221 - Bankovní účty		518 – Ostatní služby		389 – Dohadné položky pasivní	
	4. 70 000	1. 50 000		2. 70 000	1. 50 000
		3. 20 000			3. 20 000

321 - Dodavatelé	
4. 70 000	2. 70 000

2.5 Inventarizace

Inventarizace slouží k ověření průkaznosti účetnictví. Předmětem inventarizace je veškerý majetek a závazky účetní jednotky. Bez provedené inventarizace účetnictví neplní svou funkci zobrazovat skutečný stav majetku a závazků a nemůže ani vyčíslit skutečný výsledek hospodaření.

Inventarizace má dva hlavní cíle:

- Ověřit stavy aktiv a závazků, tj. zda aktiva a závazky vykazované v účetnictví skutečně existují.
- Ověřit realnost ocenění aktiv a závazků.

Inventarizace zahrnuje zjištění skutečného stavu kontrolované položky aktiv a závazků inventurou fyzickou nebo dokladovou, porovnání skutečně zjištěného stavu se stavem vykazovaným v účetnictví, vyčíslení rozdílů, vypořádání a odstranění rozdílů.

Fyzická inventura se provádí u hmotného majetku, popřípadě i u nehmotného majetku přepočítáním přeměření, zvážení.

Dokladová inventura se provádí u pohledávek a závazků nebo u ostatních složek majetku, u nich nelze provést fyzickou inventuru. Při ní se jejich stav kontroluje na základě dokladů, které ověřují jednotlivé položky tvořící celkovou výši zůstatku. Zjištěné skutečné stavy se zapisují do inventurních soupisů, v nich se porovnávají se stavy účetními a vyčíslují se rozdíly. Zjištěná manka a přebytky se musí vypořádat.

Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které kromě jiného musí obsahovat podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečností a osoby odpovědné za provedení inventarizace, způsob zjišťování skutečných stavů a ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury. Dále okamžik zahájení a ukončení inventury a doklady nutné k jednoznačnému určení majetku a závazků. V případě průběžné inventarizace mohou být inventurní soupisy nahrazeny průkazným účetním záznamem o provedení fyzické inventury a o vyúčtování inventarizačních rozdílů.

Účetní jednotky provádějí inventarizaci k okamžiku, ke kterému sestavují řádnou nebo mimořádnou účetní závěru (periodická inventarizace) a pro účely podání návrhu na vyrovnání.

Průběžnou inventarizaci mohou účetní jednotky provádět pouze u zásob, u nich účtují podle druhů, a dále u hmotného movitého majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá místo kam náleží. Termín této inventarizace si stanoví účetní jednotka sama. V případě průběžné inventarizace uvedených položek je nezbytné, aby inventarizace proběhla alespoň jednou za účetní období.

Fyzickou inventuru hmotného majetku, kterou nelze provést ke konci rozvahového dne, lze provést v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popřípadě v prvním měsíci následujícího účetního období. Přitom se musí prokázat stav hmotného majetku ke konci rozvahového dne stavy fyzické inventury, opravenými o přírůstky a úbytky uvedeného majetku za dobu od ukončení fyzické inventury do konce účetního období, popřípadě za dobu od začátku následujícího účetního období do okamžiku ukončení fyzické inventury v prvním měsíci tohoto účetního období.

Inventarizačními rozdíly se rozumí rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, které nelze prokázat způsobem stanoveným tímto zákonem. Je-li skutečný stav nižší než stav v účetnictví, označuje se rozdíl jako manko, u peněžních hotovostí a cenin jako schodek. Je-li skutečný stav vyšší než stav v účetnictví, hovoříme o přebytku. Inventarizační rozdíly se vyúčtují do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.

Účetní jednotky jsou povinny prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu pěti let po jejím provedení.

Výše uvedené povinnosti účetní jednotky jsou zakotveny v zákoně o účetnictví. Zákon však nedefinuje další funkce inventarizace (např. ochranu majetku, odpovědnost za majetek), protože jde již o vnitřní záležitost každého podniku, jak si majetek zabezpečí a jak vyřeší otázky odpovědnosti a hospodaření s majetkem. Rovněž tak není předepsáno organizační a technické zajištění inventarizace. To vše je v pravomoci a na odpovědnosti účetní jednotky, aby průkazným způsobem zajistila provedení inventarizace, a tím splnila své povinnosti.

Účty časového rozlišení podléhají dokladové inventuře, při níž se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. Dokladová inventura, zejména u účtů 381 Náklady příštích období a 382 Komplexní náklady příštích období, prověřuje, zda nebyla překročena lhůta 4 let, případně je nutné ze smluv nebo jiných právních předpisů doložit odlišnou dobu časového rozlišení.

Před uzavřením účetních knih je povinností účetní jednotky prověřit, zda jsou náklady, výnosy, příjmy a výdaje správně časově rozlišeny, zda jsou u časově rozlišených položek splněny všechny tři podmínky pro časové rozlišení současně, zda není nutné provést opravy nebo úpravy vnitřním účetním dokladem.

3 Přejchodné účty aktiv a pasiv ve vnitropodnikových směrnících

Úloha vnitropodnikových směrníc spočívá především v zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností nastalých v různých vnitropodnikových útvarech a tím též pomáhat při sestavování vnitropodnikových plánů. Vnitropodniková směrnice by měla přispět k zachování stejného postupu a stejného řešení obdobných situací v různých účetních obdobích.

Dalším úkolem směrníc je vyjádření vůle odpovědných pracovníků účetní jednotky postupovat v určitých konkrétních situacích tak a ne jinak. V tomto případě plní vnitropodnikové směrnice úlohu pravidel, kterými se musí řídit všichni pracovníci účetní jednotky a případně i ti pracovníci, kteří zajišťují účetnictví společnosti a nejsou jejími zaměstnanci. Jednotný postup řešení stejných situací je potřebný pro správné vyhodnocování skutečností.

Není podstatný název pod jakým je směrnice vydávána, ale podstatný je obsah, tj. stanovení metodiky postupu a určení osob, které budou odpovídat za její dodržování, osob odpovědných za udržování směrníc v aktuálním stavu, rozsah a dobu jejich platnosti a určení odpovědnosti za kontrolu jejich dodržování. Významné je také, aby směrnice nebyly pouze na papíře, ale aby byly živým dokumentem, dle kterého je postupováno a se kterým se pracovníci radí, pokud potřebují znát, jak je v účetní jednotce pro určitý případ řešen metodický postup.

Zpracování vnitropodnikových směrníc řeší zákon o účetnictví, kde ale není dána účetním jednotkám jednoznačná povinnost vydat vnitropodnikovou směrnici. Přesto se z některých ustanovení dá odvodit, že zákon zavedení vnitropodnikových směrníc předpokládá. V postupech účtování pro podnikatele, které vydává Ministerstvo financí, je v některých případech povinnost vydání směrnice přímo předepsána, z jiných vyplývá nepřímo.

Potřeba vnitropodnikových směrnic vyplývá z vnitřní potřeby účetní jednotky a jejich úlohou je zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností nastalých v různých vnitropodnikových útvarech.

Vnitropodnikové směrnice plní úlohu pravidel, kterými se musí řídit všichni pracovníci účetní jednotky i pracovníci, kteří nejsou zaměstnanci účetní jednotky, ale zajišťují vedení jejího účetnictví.

Postup při časovém rozlišení účetní jednotka upraví vnitřním předpisem a nesmí jej každoročně měnit, jak stanoví § 7 odst. 4 Zákona o účetnictví. Současně je třeba ve vnitřním předpisu stanovit, v kterých případech se nebudou časově rozlišovat pravidelně se opakující částky a výše nákladů, která je považována za nevýznamnou.

Ke stanovení hranice významnosti lze použít stanoviska Ministerstva financí z roku 1996, kde je uvedeno:

„Pokud částka účetního případu přesáhne 1 % obratu, 2 % z vlastního kapitálu nebo 10 % z hospodářského výsledku před zdaněním, považuje se tento účetní případ obvykle za významný a v souladu s tím se také účtuje.“¹⁾

Zákon o účetnictví v § 19 definuje významnost takto:

„Informace se považuje za významnou, jestliže by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osob, které tyto informace využívají.“

Ve vnitropodnikové směrnici není nutné vypisovat zásady pro časové rozlišování. Je spíše potřebné zaměřit se na případy, které se časově rozlišovat nebudou a na ty, které mohou nastat a které je nutno časově rozlišovat.

¹⁾ Časopis Účetnictví 11/1996 – ze stanovisek Ministerstva financí bod 46

Příkladem nutného časového rozlišení a přesné specifikace účetních postupů ve vnitropodnikové směrnici je například:

- *Časové rozlišení prémie zahrnutých do výplatní listiny v jiném účetním období než v tom, na základě jehož výsledků jsou poskytovány;*
- *Způsob zúčtování faktur, které došly v následujícím účetním období a týkají se období minulého;*
- *Časové rozlišení úhrad pojistného, plateb za vodu, elektřinu a plyn;*
- *Způsob zabezpečení vazby mezi provedenými výkony a jejich fakturací;*
- *Pravidla pro účtování provizí u kontraktů zajišťujících výnosy po více účetních obdobích;*
- *Časové rozlišení nákladů na služební cesty, pokud nebyly ke dni, ke kterému je účetní závěrka sestavována, ukončeny;*
- *Pravidla pro časové rozlišení opakujících se plateb;*
- *Hranice pro stanovení nevýznamných položek;*
- *Časové rozlišování nájemného, včetně finančního leasingu;*
- *Časové rozlišení nákladů na ISO, pokud nejsou nehmotným majetkem;*
- *Určení, ve kterých případech bude časové rozlišení prováděno pouze v souvislosti s účetní závěrkou a ve kterých měsíčně a další.*

4 Aplikace přechodných účtů aktiv a pasiv v praxi

Firma Spektrum s.r.o. se zabývá výrobou produktů z nerezových plechů. V roce 2007 firma dokončila výstavbu nové výrobní haly, kde se budou vyrábět inovované produkty společnosti.

Vzhledem k tomu, že je nutné dodržet zásady účetnictví, budou náklady vynaložené na přípravu a záběh nové výroby rozpuštěny pomocí účtu 382 Komplexní náklady příštích období. Na rozpouštění nákladů spojených se záběhem výroby bylo zvoleno čtyřleté období.

Vedení společnosti má zájem o zpracování srovnání rozpouštění těchto nákladů ve čtyřletém a dvouletém období a zjištění vlivu na celkovou daňovou povinnost ve srovnávaném období. Komplexní náklady byly rozpouštěny v letech 2007 a 2008, na účetní období 2009 a 2010 je zpracován plán výsledků hospodaření. Následně je zjištěn rozdíl mezi daňovou povinností při čtyřletém rozpouštění a dvouletém rozpouštění komplexních nákladů příštích období.

Na daňovou povinnost za sledovaná období má vliv skutečnost, že od roku 2007 klesla sazba daně o 5 %.

Přehled sazeb daně z příjmu v letech 2007 – 2010

Rok	Sazba daně
2007	24 %
2008	21 %
2009	20 %
2010	19 %

Pro zpracování účetnictví byl použit program Luko_2005, který je volně ke stažení na stránkách Obchodní akademie ve Frýdku-Místku ²⁾. Účetní případy byly redukovány na minimum.

²⁾ <http://www.oafm.cz/pages/projekty.htm>

Účetní období 1. 1. 2007 – 31. 12. 2007

V prvním účetním období, kdy byly rozpouštěny náklady pomocí účtu 382 Komplexní náklady příštích období a do nákladů bylo zaúčtováno 800 000 Kč v souvislosti s přípravou a záběhem výroby, dosáhla společnost Spektrum s.r.o. výsledku hospodaření 4 923 tis. Kč. Daň z příjmu za běžnou činnost činila 1 297 tis. Kč.

Počáteční rozvaha			
Aktiva		Pasiva	
010	4 143,00	411	27 000,00
022	130 430,00	421	1 151,00
070	- 2 597,00	428	15 622,00
082	- 27 216,00	431	2 669,00
112	25 501,00	451	261,00
221	6 248,00	321	20 764,00
311	33 556,00	379	104 000,00
381	1 941,00	383	539,00
Suma		Suma	
Aktiv:	172 006,00	Pasiv:	172 006,00

Na přípravu a rozjezd nové výroby byly vynaloženy tyto náklady:

Náklady na přípravu a záběh nové výroby	Kč
Hrubá mzda	400 000
Pojistné hrazené zaměstnavatelem	140 000
Spotřeba materiálu	800 000
Nakoupené služby	1 860 000
Celkem	3 200 000

Výpočet rozpouštění nákladů:

$3\,200\,000 \text{ Kč celkových nákladů} / 4 \text{ účetní období} = 800\,000 \text{ Kč ročně}$

V souvislosti s Komplexními náklady příštích období byly v roce 2007 provedeny tyto účetní operace:

Číslo účetního případu	Popis	Částka (v Kč)	MD	DAL
1	Hrubá mzda - příprava a záběh nové výroby	400 000	521	331
2	Pojistné hrazené zaměstnavatelem - příprava a záběh nové výroby	140 000	524	336
3	Pojistné hrazené zaměstnanci	40 000	331	336
4	Výplata mezd	360 000	331	221
5	Úhrada pojistného	180 000	336	221
6	Spotřeba materiálu - příprava a záběh nové výroby	800 000	501	112
7	Nakoupené služby - příprava a záběh nové výroby	1 860 000	518	321
8	Zaúčtování komplexních nákladů	3 200 000	382	555
9	Podíl komplexních nákladů - 2007	800 000	555	382

Výsledky hospodaření 2007 (v tis. Kč)

Uzávěrka								
Náklady		HV		Výnosy	Aktiva	Konečná rozvaha		Pasiva
501	130 428,00	601	178 739,00	010	4 143,00	321	30 619,00	
521	31 675,00	641	6 529,00	022	130 430,00	341	1 297,00	
541	1 153,00	648	922,00	070	- 2 971,00	379	77 946,00	
542	106,00	660	1 275,00	082	- 31 670,00	383	89,00	
548	1 628,00			112	27 016,00	411	27 000,00	
551	8 142,00			221	3 300,00	421	1 284,00	
555	800,00			311	25 974,00	428	18 158,00	
559	2 581,00			381	3 028,00	431	4 923,00	
560	4 732,00			382	2 400,00	451	325,00	
591	1 297,00							
Mezisoučet:	182 542,00	Mezisoučet:	187 465,00	Součet:	161 650,00	Součet:	161 650,00	
Zisk:	4 923,00							
Součet:	187 465,00	Součet:	187 465,00					

Výpočet výsledku hospodaření za běžnou činnost (v tis. Kč)

Popis	Kč
Provozní výsledek hospodaření	9 677
Finanční výsledek hospodaření	-3 457
Výsledek hospodaření před zdaněním	6 220
Sazba daně	24 %
Daň z příjmu právnických osob	1 297
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	4 923

Účetní období 1. 1. 2008 – 31. 12. 2008

V roce 2008 bylo do nákladů rozpuštěno z účtu 382 Komplexní náklady příštích období 800 000 Kč. Společnost v tomto roce navýšila svůj zisk. Významně se projevil nárůst prodeje vlastních výrobků. Tento nárůst prodeje má přímou souvislost s výstavbou nové výrobní haly a vysokou poptávkou po výrobcích, které byly nově uvedeny na trh. Prodej vlastních výrobků vzrostl oproti minulému období o 33 510 tis. Kč. Společnost dosáhla v tomto roce výsledku hospodaření za běžnou činnost 12 885 tis. Kč a daň z příjmu za běžnou činnost činí 3 840 tis. Kč.

Počáteční rozvaha			
Aktiva		Pasiva	
010	4 143,00	411	27 000,00
022	130 430,00	421	1 284,00
070	- 2 971,00	428	18 158,00
082	- 31 670,00	431	4 923,00
112	27 016,00	451	325,00
221	3 300,00	321	30 619,00
311	25 974,00	341	1 297,00
381	3 028,00	379	77 946,00
382	2 400,00	383	98,00
Suma		Suma	
Aktiv:	161 650,00	Pasiv:	161 650,00

V souvislosti s Komplexními náklady příštích období byly v roce 2008 provedeny tyto účetní operace:

Číslo účetního případu	Popis	Částka (v Kč)	MD	DAL
1	Podíl komplexních nákladů – 2008	800 000,00	555	382

Výsledky hospodaření 2008 (v tis. Kč)

Uzávěrka							
Náklady		HV		Výnosy		Aktiva	
						Konečná rozvaha	
						Pasiva	
501	150 418,00	601	214 425,00	010	3 933,00	321	32 210,00
521	37 056,00	641	9 154,00	022	134 812,00	341	3 840,00
541	1 836,00	648	382,00	070	- 3 434,00	379	78 239,00
542	89,00	660	1 191,00	082	- 28 947,00	411	27 000,00
548	1 229,00			112	34 366,00	421	1 531,00
551	7 855,00			221	11 230,00	428	22 834,00
555	800,00			311	26 949,00	431	12 885,00
559	4 271,00			381	441,00	451	2 389,00
560	4 873,00			382	1 600,00	383	22,00
591	3 840,00						
Mezisoučet: 212 267,00		Mezisoučet: 225 152,00		Součet: 180 950,00		Součet: 180 950,00	
Zisk: 12 885,00							
Součet: 225 152,00		Součet: 225 152,00					

Výpočet výsledku hospodaření za běžnou činnost (v tis. Kč)

Popis	Kč
Provozní výsledek hospodaření	20 407
Finanční výsledek hospodaření	-3 682
Výsledek hospodaření před zdaněním	16 725
Sazba daně	21 %
Daň z příjmu právnických osob	3 840
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	12 885

Účetní období 1. 1. 2009 – 31. 12. 2009

V účetním období 2009 se neočekávají žádné výrazné změny ve výsledku hospodaření společnosti Spektrum s.r.o.. Společnost má nasmlouvané zakázky do konce roku a probíhající ekonomická krize se zatím na hospodaření společnosti neprojevuje. Přesto společnost plánuje mírný pokles zisku. V účetním období 2009 nebude pořizován ani prodáván žádný majetek.

Plánovaný výsledek hospodaření za běžnou činnost činí 9 807 tis. Kč, daň z příjmu právnických osob při plánovaných výnosech a nákladech činí 2 452 tis. Kč.

V souvislosti s Komplexními náklady příštích období byly v roce 2009 provedeny tyto účetní operace:

Číslo účetního případu	Popis	Částka (v Kč)	MD	DAL
1	Podíl komplexních nákladů – 2009	800 000,00	555	382

Počáteční rozvaha (v tis. Kč)			
Aktiva		Pasiva	
010	3 933,00	411	27 000,00
022	134 812,00	421	1 531,00
070	- 3 434,00	428	22 834,00
082	- 28 947,00	431	12 885,00
112	35 711,00	451	2 389,00
191	- 1 345,00	321	32 210,00
311	26 949,00	379	78 239,00
221	11 230,00	383	22,00
381	441,00	341	3 840,00
382	1 600,00		---
Suma		Suma	
Aktiv:	180 950,00	Pasiv:	180 950,00

Účetní případy

Pro zpracování plánu výsledků hospodaření pro rok 2009 byly zaúčtovány základní účetní případy se zohledněním plánovaných nákladů a výnosů.

Deník (v tis. Kč)				
Číslo účetního případu	Popis	Částka	MD	DAL
1	Převod výsledku hospodaření	12 885,00	431	428
2	Úhrada daně z příjmu za minulé období	3 840,00	341	221
3	Hrubé mzdy	25 000,00	521	331
4	- SP a ZP hrazené zaměstnavatelem	8 500,00	524	336
5	- SP a ZP hrazené zaměstnanci	2 750,00	331	336
6	- záloha na DzP příjmu ze závislé činnosti	3 337,50	331	342
7	Úhrada SP a ZP	11 250,00	336	221
8	Úhrada zálohy na DzP ze závislé činnosti	3 337,50	342	221
9	Výplata mezd	18 912,50	331	221
10	Odpisy majetku	7 000,00	551	082
11	Spotřeba materiálu	95 000,00	501	321
12	Služby	25 000,00	518	321
13	Tržby z prodeje	176 000,00	311	601
14	Úhrada odběratelům	176 000,00	221	311
15	Úhrada dodavatelům	120 000,00	321	221
16	Zúčtování nákladů příštích období - nájemné placené předem	441,00	518	381
17	Zúčtování výdajů příštích období - nájemné placené pozadu	22,00	383	221
18	Podíl KNPO připadajících na rok 2009	800,00	555	382
19	Nákladové úroky	3 000,00	562	221
20	Výnosové úroky	1 000,00	221	662
21	Předpis daně z příjmu za běžné období	2 452,00	591	341

Plánované výsledky hospodaření 2009 (v tis. Kč)

Uzávěrka (v tis. Kč)							
Náklady	HV		Výnosy	Aktiva	Konečná rozvaha		Pasiva
501	95 000,00	601	176 000,00	010	3 933,00	321	32 210,00
518	25 441,00	662	1 000,00	022	134 812,00	331	0,00
521	25 000,00		---	070	- 3 434,00	336	0,00
524	8 500,00		---	082	- 35 947,00	341	2 452,00
551	7 000,00		---	112	35 711,00	342	0,00
555	800,00		---	191	- 1 345,00	379	78 239,00
562	3 000,00		---	221	27 868,00	383	0,00
591	2 452,00		---	311	26 949,00	411	27 000,00
<i>Mezisoučet:</i>	<i>167 193,00</i>	<i>Mezisoučet:</i>	<i>177 000,00</i>	381	0,00	421	1 531,00
Zisk:	9 807,00		---	382	800,00	428	35 719,00
<i>Součet:</i>	<i>177 000,00</i>	<i>Součet:</i>	<i>177 000,00</i>		---	Zisk:	9 807,00
				<i>Součet:</i>	<i>189 347,00</i>	<i>Součet:</i>	<i>189 347,00</i>

Výpočet výsledku hospodaření za běžnou činnost (v tis. Kč)

Popis	Kč
Provozní výsledek hospodaření	14 259
Finanční výsledek hospodaření	-2 000
Výsledek hospodaření před zdaněním	12 259
Základ daně	12 259
Sazba daně	20 %
Daň z příjmu právnických osob	2 452
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	9 807

Účetní období 1. 1. 2010 – 31. 12. 2010

V účetním období 2010 očekává vedení společnosti pokles důsledků celosvětové hospodářské krize a mírný nárůst zisku společnosti. V účetním období 2010 nebude pořizován ani prodáván žádný majetek.

Plánovaný výsledek hospodaření za běžnou činnost činí 11 907 tis. Kč, daň z příjmu právnických osob při plánovaných výnosech a nákladech činí 2 793 tis. Kč.

Počáteční rozvaha (v tis. Kč)			
Aktiva		Pasiva	
010	3 933,00	321	36 050,00
022	134 812,00	379	78 239,00
070	- 3 434,00	411	27 000,00
082	- 35 947,00	421	1 531,00
112	35 711,00	428	35 719,00
191	- 1 345,00	431	9 807,00
221	31 708,00	341	2 452,00
311	26 949,00	451	2 389,00
382	800,00		---
Suma		Suma	
Aktiv:	193 187,00	Pasiv:	193 187,00

Účetní případy

Pro zpracování plánu výsledků hospodaření pro rok 2009 byly zaúčtovány základní účetní případy se zohledněním plánovaných nákladů a výnosů.

Deník (v tis. Kč)				
Číslo účetního případu	Popis	Částka	MD	DAL
1	Převod výsledku hospodaření	9 807,00	431	428
2	Úhrada daně z příjmu za minulé období	2 452,00	341	221
3	Hrubé mzdy	25 000,00	521	331
4	- SP a ZP hrazené zaměstnavatelem	8 500,00	524	336
5	- SP a ZP hrazené zaměstnanci	2 750,00	331	336
6	- záloha na DzP ze závislé činnosti	3 337,50	331	342
7	Úhrada SP a ZP	11 250,00	336	221

8	Úhrada zálohy na DzP ze závislé činnosti	3 337,50	342	221
9	Výplata mezd	18 912,50	331	221
10	Odpisy majetku	7 000,00	551	082
11	Spotřeba materiálu	94 000,00	501	321
12	Služby	25 000,00	518	321
13	Tržby z prodeje	177 000,00	311	601
14	Úhrada odběratelům	180 000,00	221	311
15	Úhrada dodavatelům	155 000,00	321	221
16	Podíl KNPO připadajících na rok 2009	800,00	555	382
17	Nákladové úroky	3 000,00	562	221
18	Výnosové úroky	1 000,00	221	662
19	Předpis daně z příjmu za běžné období	2 793,00	591	341

Plánované výsledky hospodaření 2010 (v tis. Kč)

Uzávěrka (v tis. Kč)							
Náklady		HV	Výnosy	Aktiva	Konečná rozvaha		Pasiva
501	94 000,00	601	177 000,00	010	3 933,00	321	50,00
518	25 000,00	662	1 000,00	022	134 812,00	331	0,00
521	25 000,00		---	070	- 3 434,00	336	0,00
524	8 500,00		---	082	- 42 947,00	341	2 793,00
551	7 000,00		---	112	35 711,00	342	0,00
555	800,00		---	191	- 1 345,00	379	78 239,00
562	3 000,00		---	221	18 756,00	411	27 000,00
591	2 793,00		---	311	23 949,00	421	1 531,00
Mezisoučet:	166 093,00	Mezisoučet:	178 000,00	382	0,00	428	45 526,00
Zisk:	11 907,00		---		---	Zisk:	11 907,00
Součet:	178 000,00	Součet:	178 000,00	Součet:	169 435,00	Součet:	169 435,00

Výpočet výsledku hospodaření za běžnou činnost (v tis. Kč)

Popis	Kč
Provozní výsledek hospodaření	16 700
Finanční výsledek hospodaření	-2 000
Výsledek hospodaření před zdaněním	14 700
Základ daně	14 700
Sazba daně	19 %
Daň z příjmu právnických osob	2 793
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	11 907

Tabulka č. 2

Celkový přehled výsledků hospodaření a daňové povinnosti společnosti Spektrum s.r.o. za čtyři sledovaná období

Přehled výsledků hospodaření (v tis. Kč)		
Rok	Výsledek hospodaření za běžné období	Daňová povinnost
2007	4 923	1 297
2008	12 885	3 840
2009	9 807	2 452
2010	11 907	2 793
Celkem daňová povinnost		10 382

Tabulka č. 3

Srovnání daňové povinnosti při rozpouštění komplexních nákladů příštích období ve dvou a čtyřech účetních obdobích

Srovnání daňové povinnosti při rozpouštění KNPO (v tis. Kč.)					
Rok	Daňová sazba	Daňová povinnost 4 roky rozpouštění KNPO	Daňová povinnost 2 roky rozpouštění KNPO	Rozdíl KNPO	Rozdíl vzniklý na dani z příjmu
2007	24%	1 297	1 105	-800	-192
2008	21%	3 840	3 672	-800	-168
2009	20%	2 452	2 612	800	160
2010	19%	2 793	2 945	800	152
Celkem		10 382	10 334	0	-48

Při rozpouštění komplexních nákladů příštích období na vzorovém příkladu ve čtyřech obdobích činila daňová povinnost za sledovaná čtyři období celkem 10 382 tis. Kč. Pokud by se Komplexní náklady příštích období rozpouštěly pouze dvě období a v následujících dvou

sledovaných obdobích již nebyly zaúčtovány, činila by celková daňová povinnost za čtyři sledovaná období 10 334 tis. Kč.

Když se komplexní náklady příštích období rozpouštěly čtyři období byla celková daňová povinnost o 48 tis. Kč vyšší. V prvním roce byla daňová povinnost při dvouletém rozpouštění o 192 tis. Kč nižší, v druhém roce nižší o 168 tis. Kč, celkem o 360 tis. Kč. V dalších letech, kdy již byly Komplexní náklady příštích období proúčtovány v minulých obdobích, byla daňová povinnost vyšší celkem o 312 tis. Kč.

Na výši daňové úspory při rozdílné době rozpouštění Komplexních nákladů příštích období má rozhodující vliv výše sazby daně z příjmu.

Pokud odhlédneme od účetního hlediska a soustředíme se na matematické vyjádření úspory na dani při těchto dvou různých variantách rozpouštění komplexních nákladů příštích období, pak tabulka č. 4 uvádí rozdíl mezi čtyřletou a dvouletou variantou rozpouštění. Vliv na daň z příjmu je vyjádřen procentuální sazbou daně z příjmu a výší částky, která vstupuje v daném období do základu daně jako KNPO. Zatímco v prvním roce uplatnění komplexních nákladů příštích období bylo ve čtyřleté variantě uplatněno v nákladech 800 tis. Kč, při dvouleté variantě rozpouštění je tato částka dvojnásobná. Dvojnásobná je proto i částka, o kterou je snížen daňový základ. Sazba daně z příjmu je ve třetím a čtvrtém období nižší a nevyrovná takto vzniklý rozdíl.

Tabulka č. 4

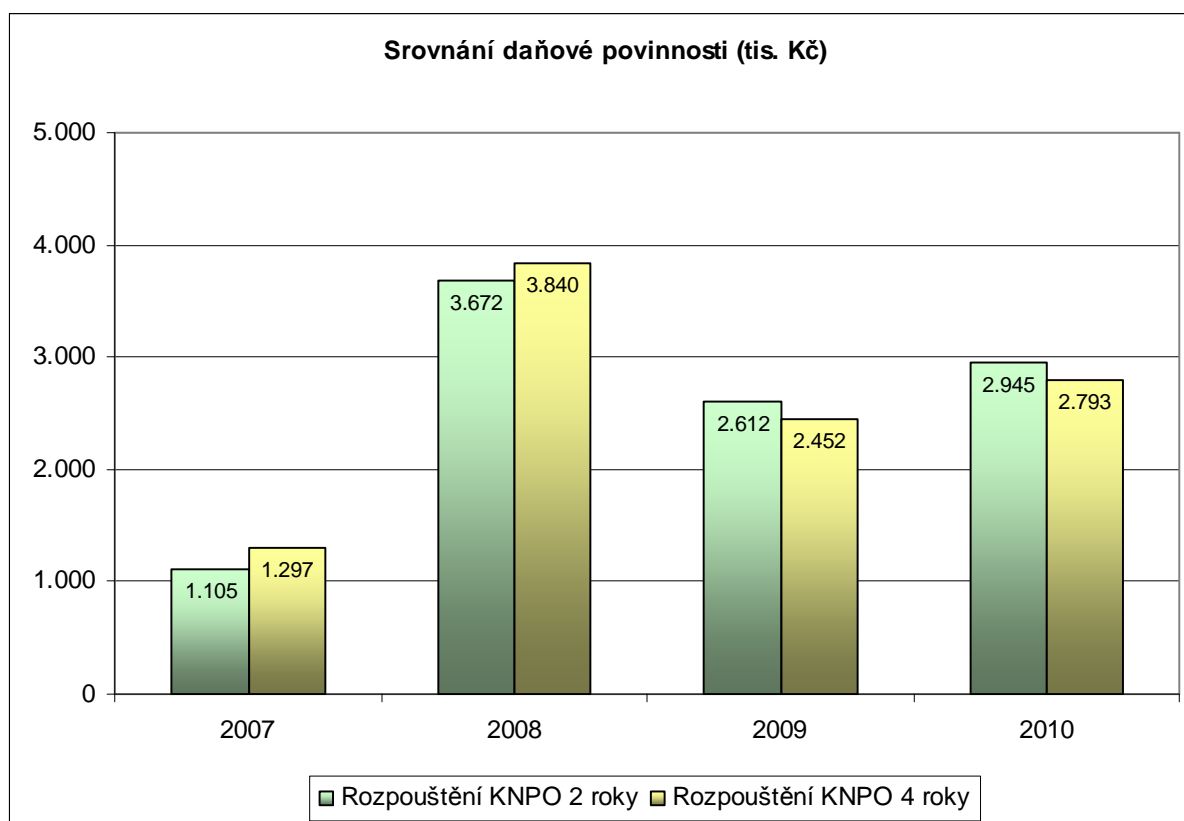
Vliv komplexních nákladů příštích období na daň z příjmu					
Rok	Sazba DzP	4 letá varianta		2 letá varianta	
		KNPO	Vliv KNPO na daň z příjmu	KNPO	Vliv KNPO na daň z příjmu
2007	24%	800 000	192 000	1 600 000	384 000
2008	21%	800 000	168 000	1 600 000	336 000
2009	20%	800 000	160 000	0	0
2010	19%	800 000	152 000	0	0
Celkem			672 000		720 000

Na konkrétním příkladu společnosti Spektrum s.r.o. by za sledované období při dvouletém rozpouštění vznikla úspora na dani z příjmu ve výši 48 000 Kč, což činí 7,14 % oproti původní daňové povinnosti. Úspora vzniká uplatněním vyšších nákladů v obdobích s vyšší sazbou daně.

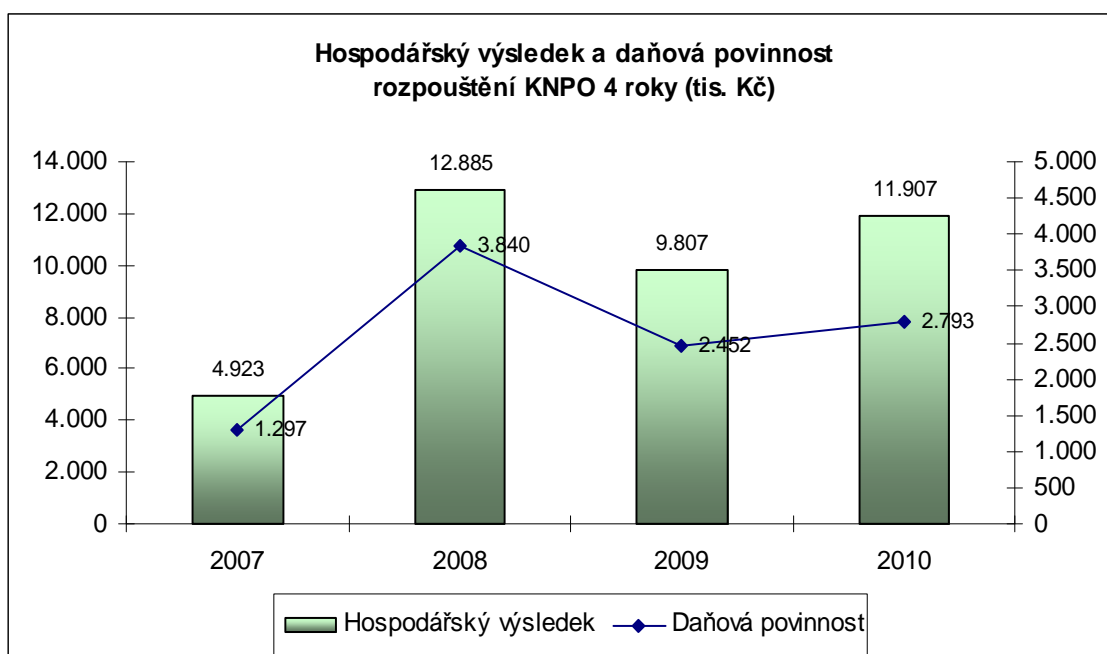
Obecně se dá říci, že pokud se dá předpokládat snižování sazby daně z příjmu, je výhodné uplatnit si náklady v obdobích s vyšší sazbou s přihlédnutím k věcné a časové souvislosti těchto nákladů.

Společnost Spektrum s.r.o. plánuje na nejbližší období dlouhodobou propagaci svých výrobků. I když v současné době není známo, jak se bude sazba daně z příjmu v dalších letech vyvíjet, je nepravděpodobné a nedá se předpokládat, že by rostla. Bude tedy doporučena nejrychlejší možná doba rozpouštění komplexních nákladů se zohledněním jejich věcné a časové souvislosti.

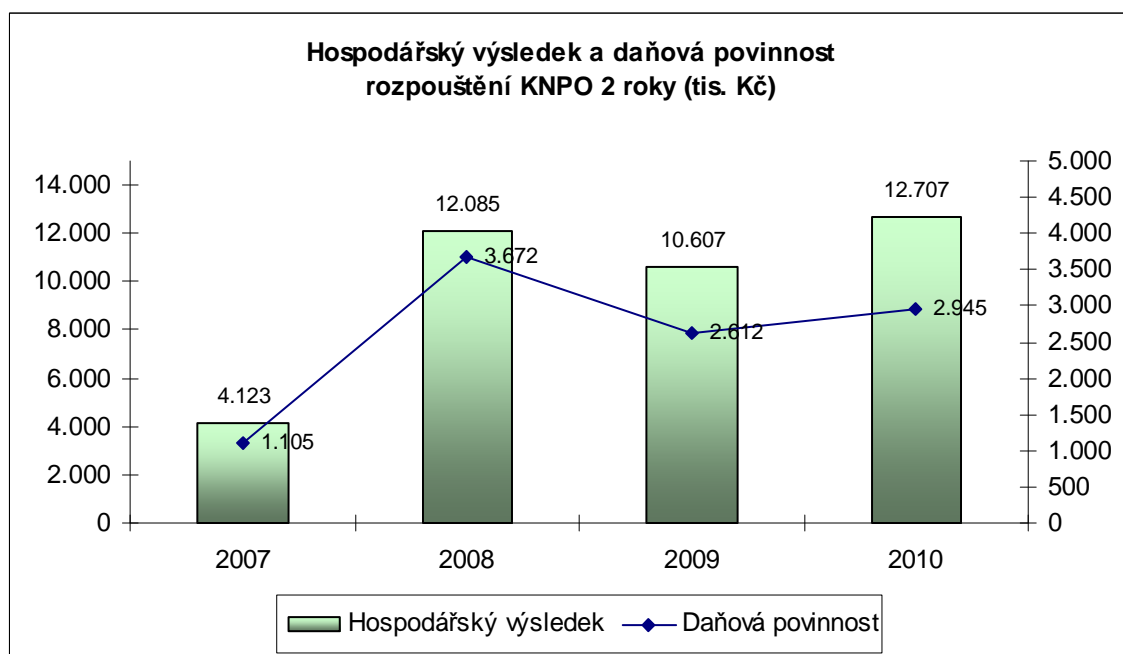
Graf č. 1



Graf č.2



Graf č. 3



Závěr

Účetní jednotka pomocí účtů účtové skupiny 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv přiřazuje náklady a výnosy k tomu účetnímu období, ke kterému časově a věcně náleží. Legislativním základem pro účtování časového rozlišení je Zákon o účetnictví, Vyhláška a České účetní standardy.

Povinnost účetní jednotky stanovit správný základ daně a vypočítat daňovou povinnost je možné splnit pouze při správném začlenění nákladů a výnosů do odpovídajícího účetního období. Mnohé střední a větší podniky chtějí při měsíčních nebo pololetních účetních závěrkách dosáhnout vyšší vypovídací hodnoty, a proto účtují o časovém rozlišení i v průběhu účetního období.

Časové rozlišení se nepoužívá u nevýznamných částek a u pravidelně se opakujících výdajů. Časově nelze rozlišovat pokuty, penále, manka a škody. Na tvorbu časového rozlišení si účetní jednotka stanoví vnitřní předpis, který lze měnit pouze ve výjimečných případech. Důvodem pro změnu může být změna podnikání, zpřesnění věrného zobrazení skutečností nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky.

Účty časového rozlišení podléhají dokladové inventuře, při níž se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. Před uzavřením účetních knih je povinností účetní jednotky prověřit, zda jsou náklady, výnosy, příjmy a výdaje správně časově rozlišeny, zda jsou u časově rozlišených položek splněny všechny tři podmínky pro časové rozlišení současně, zda není nutné provést opravy nebo úpravy vnitřním účetním dokladem.

Problematika časového rozlišení nabývá na významu v obdobích, kdy dochází ke snižování daně z příjmu právnických osob. Uplatnění nákladů v dřívějším zdaňovacím období nebo výnosů v pozdějším zdaňovacím období může mít významný efekt na daňové zatížení. Dalším významným obdobím pro správné účtování časového rozlišení je období, kdy účetní jednotka čerpá daňové ztráty. Přesun daňového nákladu nebo zdanitelného výnosu finanční kontrolou, může pro daňového poplatníka znamenat vysoké doměrky.

Seznam literatury

Kolektiv autorů. Účetnictví podnikatelů 2006. 1. vyd. Praha: ASPI, 2006. 758 s. ISBN 80-7357-155-2.

Kolektiv autorů. Podvojně účetnictví 2006 komplexní průvodce s předpisy. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2006. 540 s. ISBN 80-247-1605-4.

LOUŠA, František. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 116 s. ISBN 978-80-247-2576-5.

Seznam zkratk

MD	Má dáti
D	Dal
Kč	Koruna česká
KNPO	Komplexní náklady příštích období
DzP	Daň z příjmu
ISO	International Organization for Standardization

Seznam tabulek a grafů

Tabulka č. 1	Souhrnný přehled příkladů časového rozlišení
Tabulka č. 2	Celkový přehled výsledků hospodaření a daňové povinnosti společnosti Spektrum s.r.o. za čtyři sledovaná období
Tabulka č. 3	Srovnání daňové povinnosti při rozpouštění komplexních nákladů příštích období
Tabulka č. 4	Vliv komplexních nákladů příštích období na daň z příjmu
Graf č. 1	Srovnání daňové povinnosti
Graf č. 2	Hospodářský výsledek a daňová povinnost – rozpouštění KNPO 4 roky
Graf č. 3	Hospodářský výsledek a daňová povinnost – rozpouštění KNPO 2 roky

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst.3);
- souhlasím s tím, že jeden výtisk bakalářské práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 30. 6. 2009

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Pod zámekem 3353

738 01 Frýdek-Místek